

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch MGK Wthd & Stb GmbH, 1030 Wien, Rasumofskygasse 34/14, vom 25. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 20. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw war Trafikantin in Wien und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Streitjahr gab sie bekannt, dass sie mit 25.6. ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt und einen Antrag auf Zuerkennung der Alterspension gestellt habe.

Als Beilage zu den für 2001 durch die steuerliche Vertreterin der Bw eingebrachten Steuererklärungen war ein als „Aktenvermerk“ tituliertes Schreiben beigelegt, das wie folgt lautet:

„Die Österreichischen Bundesbahnen haben das Grundstück XY im Ausmaß von 27,00m² mit 1.1.1977 der Bw in Bestand gegeben. Auf diesem Grundstück war ein Superädifikat errichtet, welches als Trafik genutzt wurde.

Diese Liegenschaft wurde im Juni 2001 von der ÖBB an die A & Co KEG verkauft. Der Käufer wollte die gesamte Liegenschaft neu bebauen und das bestehende Superädifikat ... schleifen. Da die Bw sich verpflichtete, auf ihre Rechte an der Liegenschaft zu verzichten, erklärte sich der Eigentümer bereit, für die Auflösung des Bestandsverhältnisses einen Betrag von ATS 2,995.000,-- zuzüglich USt zu bezahlen. Dieser Betrag wurde für den Verzicht auf ein

grundstücksgleiches Recht bezahlt und ist uE bei der Bw, da sie den Gewinn nach § 4 (1) EStG 1988 ermittelt, nicht einkommensteuerpflichtig.“

In der Gewinn und Verlustrechnung wurde ein Gewinn iHv S 276.262,24,-- ausgewiesen, welcher in der Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurde.

Im Vorhalt des Finanzamtes (FA) vom 28.3.2002 wurde ausgeführt:

“Nach Lehre und Rechtsprechung ist ein Baurecht ein vom nackten Grund und Boden getrennt verwertbares selbständiges Wirtschaftsgut (...). Eine für den Verzicht erhaltene Entschädigung ist daher auch bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG steuerbar. ...“

In der Vorhaltsbeantwortung wurde vorgebracht:

“... Bei dem erhaltenen Betrag handelt es sich nicht um eine Entschädigung für den Verzicht auf ein Baurecht, welches, wie Sie richtig ausführen, auch bei einem Gewinnermittler nach § 4 Abs 1 EStG steuerbar ist, sondern es handelt sich um den Verkauf eines Superädifikats, welches nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein selbständiges Grundstück darstellt (VwGH 99/16/0240 vom 30.3.2000 und 92/13/0186 vom 13.12.1995) und daher bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG außer Ansatz bleibt.

Die Bw war aufgrund eines schweren Venenleidens nicht mehr in der Lage, den Betrieb fortzuführen und musste aufgrund der Arbeitsunfähigkeit die Pension beantragen. Aufgrund der Erwerbsunfähigkeit wäre daher ein sich allfällig ergebender Aufgabegewinn mit dem ermäßigten Steuersatz gem § 37 Abs 5 EStG 1988 zu versteuern. ...“

In einem weiteren Vorhalt des FA vom 12.4.2002 wurde ausgeführt:

“Aus der zitierten Rechtsprechung des VwGH, die Superädifikate als selbständige Grundstücke betrachtet, kann insofern nichts gewonnen werden, da der Begriff Grundstücke der Überbegriff für Gebäude und Grund und Boden ist. Es besteht kein Zweifel, dass ein Superädifikat ein Gebäude ist.

Es wird ersucht, das Ausmaß der Erwerbsunfähigkeit nachzuweisen. ...“

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ein Attest des praktischen Arztes der Bw beigebracht, demnach bei der Bw eine Hypertonie sowie eine Varicositas der unteren Extremitäten bestehe. Es sei wiederholt zu schweren Thrombophlebitiden, die oftmalige ärztliche Behandlungen erforderlich machten, gekommen. Weiters finde sich ein degeneratives Wirbelsäulensyndrom mit Schmerzen im Sinne einer Lumboischialgie. Dies mache eine längerdauernde sitzende Tätigkeit unmöglich. Aus ärztlicher Sicht scheine eine permanente Arbeitsunfähigkeit gegeben zu sein, sodass der Bw angeraten worden sei, ihre Berufstätigkeit aufzugeben.

Im Einkommensteuerbescheid für 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abweichend von der Erklärung mit ATS 1,274.595,-- festgesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

“Der Betrag ... , der für den Verzicht auf die Rechte an der Liegenschaft ... bei der Auflösung

des Mietverhältnisses vom Eigentümer und Bestandgeber geleistet wurde, ist einkommensteuerpflichtig. Für die Frage der Einkommensteuerpflicht ist ohne Bedeutung, ob der Betrag für die Aufgabe des Bestandrechtes, eines Baurechtes oder als Entschädigung für das Superädifikat gewährt wurde. Auf die diesbezüglichen Vorhalte ... wird verwiesen.

Das vorgelegte ärztliche Attest vom 19.4.2002, nach dem eine „permanente Erwerbsunfähigkeit gegeben zu sein scheint“, ist zum Nachweis einer Erwerbsunfähigkeit iSd § 37 Abs 5 EStG nicht geeignet. Der im Steuerrecht verwendete Begriff der Erwerbsunfähigkeit erfordert, dass keine – auch keine andere als die zuletzt ausgeübte – Tätigkeit mehr ausgeübt werden kann (VwGH 4.11.1998, 98/13/0104; Finanzjournal 5/99, 130f). Der steuerrechtliche Begriff ist auch nicht ident mit dem des Sozialversicherungsrechtes, wonach es für den Anspruch auf die vorzeitige Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit (§ 131c GSVG) reicht, dass der Versicherte außerstande ist, seiner zuletzt ausgeübten Tätigkeit nachzugehen. Diesfalls ist auch aus dem Pensionsbescheid der Sozialversicherungsanstalt nichts zu gewinnen.

Der ermäßigte Steuersatz konnte somit nicht gewährt werden. Es wurde die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre als die am meisten vorteilhafte Begünstigung gewährt“.

In der Berufung vom 25.6.2002 wurde iW vorgebracht, es sei in der Einkommensteuererklärung die begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinnes gem § 37 Abs 5 EStG beantragt und dafür auch ein ärztliches Gutachten beigebracht worden. Gem Einkommensteuerrichtlinien sei Erwerbsunfähigkeit auch dann anzunehmen, wenn die betriebliche Tätigkeit auf Grund des Gesundheitszustandes nicht mehr ausgeübt werden könne und deshalb der Betrieb veräußert oder aufgegeben werde.

Es werde daher ersucht, den Veräußerungsgewinn mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern.

Am 11.8.2003 wurden dem FA weitere ärztliche Befunde übermittelt, aus welchen die Schwere der Krankheit der Bw ersichtlich sei. Sie sei nach langem Leidensweg (inkl Berufsunfähigkeit und Betriebsaufgabe) nunmehr operativ von einem bösartigen Tumor befreit worden, nachdem die 3 Jahre andauernden Therapien erfolglos verlaufen seien. Aus dieser Tatsache sei auch ersichtlich, dass die Krankheit, welche anfangs falsch diagnostiziert worden sei, eine völlige Erwerbsunfähigkeit verursacht hätte. Die Bw habe auf Grund dieser Krankheit keinen Beruf ausüben können.

Beigelegt war eine Kopie des Operationsberichtes und ein Bericht über die erfolgte Strahlentherapie.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Der UFS ersuchte die Bw, den Pensionsbescheid, aus dem ersichtlich sei, dass eine unbefristet Erwerbsunfähigkeitspension ab 1.7.2001 gewährt wurde, zu übermitteln.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bw iw aus, sie habe keinen Pensionsbescheid, aus welchem ersichtlich sei, dass eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension gewährt worden sei, sondern es sei die Pension aufgrund der bereits bestehenden langen Versicherungsdauer gewährt worden.

Die Gewährung einer unbefristeten Erwerbsunfähigkeitspension sei laut Auskunft der GSVG gar nicht möglich gewesen, da die bestehenden Versicherungszeiten für eine vorzeitige Alterspension ausreichend vorhanden waren und daher eine vorzeitige Alterspension ausgesprochen worden sei.

Da die Bw den Trafikbetrieb alleine ohne Angestellte geführt habe und deshalb keine Zeit für Behandlungen und weiterreichende Untersuchungen gehabt habe, hätten erst nach der Pensionierung die notwendigen Behandlungen und Operationen durchgeführt werden können. Der Pensionsbescheid der GSVG wurde beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw betrieb eine Trafik in Wien in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Sie ermittelte den Gewinn gem § 4 Abs 1 EStG 1988. Sie ist am bcd.1942 geboren.

Die Bw hatte das Grundstück XY im Ausmaß von 27m², auf welchem ein Superädifikat errichtet war, das von der Bw als Trafik genutzt wurde, gemietet.

Am 30.6.2001 stellte die Bw ihre gewerbliche Tätigkeit als Trafikantin ein.

Die Bw erhielt für den Verzicht auf die Rechte an der Liegenschaft (Auflösung des Bestandverhältnisses) den Betrag von ATS 2.995.000,-- zzgl USt.

Sie erhielt ab 1.7.2001 eine vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer gem § 131 GSVG.

Die Bw gab den Betrieb nicht deswegen auf, weil sie erwerbsunfähig war.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, aus den durchgeführten Ermittlungen der Abgabenbehörden und dem Vorbringen der Parteien.

Strittig ist, ob die Bw erwerbsunfähig ist. Eine Person gilt im Bereich des Steuerrechts dann als erwerbsunfähig, wenn sie keine – auch keine andere als die zuletzt ausgeübte – Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann (s E VwGH v 4.11.1998, ZI 98/13/0104). Das Vorliegen einer bloßen "betriebsbezogenen" Erwerbsunfähigkeit wäre für die Anwendung der in Streit stehenden Halbsatzbegünstigung nicht ausreichend (s E d VwGH v 26.6.2002, ZI 2002/13/0003).

Der Nachweis, dass die Bw zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben konnte, ist ihr nicht gelungen. Das vorgelegte ärztliche Attest eines Arztes für Allgemeinmedizin, es "scheine eine permanente Arbeitsunfähigkeit gegeben zu sein", sodass der Bw angeraten wurde, "ihre Berufstätigkeit (Verkauf in einem Kiosk) aufzugeben, da

ansonsten eine nachhaltige Besserung nicht zu erwarten ist", bedeutet nicht, dass die Bw überhaupt keine Berufstätigkeit mehr ausüben kann. Einerseits "scheint" die permanente Arbeitsunfähigkeit gegeben, dh dies ist nicht sicher; auch wenn der Bw "angeraten" wird, ihre Berufstätigkeit aufzugeben, bedeutet das noch nicht, dass sie erwerbsunfähig ist.

Andererseits wurde der Bw angeraten, ihre Berufstätigkeit (Verkauf in einem Kiosk) aufzugeben. Das ist eine betriebsbezogene Formulierung, die nicht bedeutet, dass die Bw keine andere Tätigkeit mehr ausüben könnte.

Auch die Bw geht, ausgehend von einer unrichtigen Rechtsauffassung (s unten), in der Berufung von einer lediglich betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit aus, wenn sie darauf verweist, dass Erwerbsunfähigkeit im geforderten Sinne auch dann anzunehmen sei, wenn "die betriebliche Tätigkeit nicht mehr ausgeübt werden kann..." .

Dies bedeutet zusammengefasst, dass sich aus dem vorgelegten ärztlichen Attest die geforderte Erwerbsunfähigkeit nicht ergibt, wovon auch die Bw ausgeht.

Auch die im Jahr 2003 vorgelegten Befunde über die schwere Erkrankung der Bw in diesem Jahr sind zum Nachweis der gänzlichen Erwerbsunfähigkeit im Juli 2001 nicht geeignet. Sie besagen, dass die Bw am 23.3.2003 stationär in einer Krankenanstalt aufgenommen, dort ein "mäßig bis niedrig differenziertes, serös papilläres Adencarcinom des Corpus uteri" diagnostiziert, die Patientin operiert und anschließend einer Strahlentherapie unterzogen wurde.

Über die Erwerbsunfähigkeit der Bw am 30.6.2001 sagen diese Befunde nichts aus und wird auch keinerlei zeitlicher Zusammenhang hergestellt.

Dieser Zusammenhang wird vom steuerlichen Vertreter der Bw bloß behauptet, es wird jedoch kein einziges diesbezügliches Beweismittel (ärztliches bzw amtsärztliches Gutachten über die Erwerbsunfähigkeit der Bw zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) vorgelegt.

Die von der Bw vorgelegten Unterlagen und ihre Vorbringen sind zum Nachweis bzw zur Glaubhaftmachung der geforderten generellen Erwerbsunfähigkeit nicht ausreichend, sodass der UFS in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass diese nicht vorliegt.

Ob eine betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit vorliegt, braucht nicht geprüft zu werden, da eine solche steuerrechtlich nicht ausreichend wäre.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gem § 4 Abs 1 EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall handelte es sich beim Betrag von ATS 2,995.000,-- zzgl USt, den die Bw nach ihren eigenen Angaben für den Verzicht auf die Rechte an der Liegenschaft (Auflösung des Bestandverhältnisses) erhielt, nicht um Entgelt für die Veräußerung von Grund und Boden, sondern um eine Entschädigung für den Verzicht auf Rechte. Der erhaltene

Betrag ist daher einkommensteuerpflichtig und als Aufgabegewinn unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu subsumieren.

Dem FA ist zu folgen, dass es für die Frage der Einkommensteuerpflicht ohne Bedeutung ist, ob der Betrag für die Aufgabe des Bestandrechtes, eines Baurechtes oder als Entschädigung für das Superädifikat gewährt wurde, sodass auch das nachträgliche Vorbringen der Bw, es hätte sich um die Veräußerung eines Superädifikats (Gebäude) gehandelt, an der Qualifikation der Entschädigung nichts ändern kann.

Gem § 37 Abs 1 EStG 1988 idfd Streitjahr gF ermäßigt sich der Steuersatz ua für außerordentliche Einkünfte (Abs 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Gemäß § 37 Abs 5 leg cit sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Die Bw beantragt den ermäßigten Steuersatz wegen Erwerbsunfähigkeit.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dem Begriff der Erwerbsunfähigkeit iSd steuerrechtlichen Bestimmungen ein anderes Verständnis beizulegen, als es diesem Begriff im sozialversicherungsrechtlichen Sinne zukommt. Während letzteres in erster Linie auf die soziale Absicherung des Versicherten abzielt und demzufolge einen insbesondere durch das Lebensalter geprägten mehrstufigen Erwerbsunfähigkeitsbegriff verwendet, muss für den Anwendungsbereich des Steuerrechts zur Vermeidung einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Abgabepflichtigen je nach ihrem Alter der Begriff der Erwerbsunfähigkeit einheitlich verstanden werden (s VwGH v 4.11.1998, ZI 98/13/0104, und VwGH v 26.6.2002, ZI 2002/13/0003). Aus dem Gesamtkontext der Bestimmung des § 37 Abs 5 EStG sowie des § 24 Abs 6 leg cit folgt, dass im Bereich des Steuerrechts eine Person nur dann als erwerbsunfähig gilt, wenn diese keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann (VwGH, aaO, vgl in diesem Zusammenhang auch den dritten Tatbestand des § 37 Abs 5 leg cit, wonach der Abgabepflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt haben muss). Das Vorliegen einer bloßen "betriebsbezogenen" Erwerbsunfähigkeit ist demnach für die Anwendung der Halbsatzbegünstigung nicht ausreichend (s VwGH 26.6.2002, ZI 2002/13/0003; FJ 1999, 1320).

Da der UFS in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, dass die Bw nicht erwerbsunfähig im geforderten und dargestellten Sinn war, kann die Halbsatzbegünstigung des § 37 EStG 1988

nicht gewährt werden.

Wenn die Bw auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, ist darauf hinzuweisen, dass der UFS als unabhängige Verwaltungsbehörde nicht an Richtlinien und Erlässe, denen keine normative Wirkung zukommt, gebunden ist.

Im übrigen wird ausgeführt, dass die Bw keine zeitlich unbegrenzte Erwerbsunfähigkeitspension gem § 132 GSVG, sondern eine vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer gem § 131 GSVG erhalten hat, sodass auch diese von den Einkommensteuerrichtlinien festgesetzte Voraussetzung (die der UFS allerdings als nicht entscheidungswesentlich betrachtet) nicht vorliegen würde.

Gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne über Antrag gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Dem FA ist zu folgen, wenn es die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre als die am meisten vorteilhafte Begünstigung gewährt.

Zur Erklärung wird ergänzend bemerkt, dass der UFS keinen Zweifel an der Krankheit der Bw hegt, in Anwendung des Legalitätsprinzips und der höchstgerichtlichen Judikatur jedoch zu keiner anderen Entscheidung gelangen konnte.

Die Berufung musste abgewiesen werden.

Wien, am 24. Jänner 2005